

## **COUR ADMINISTRATIVE**

**Numéro du rôle : 23720C**

Inscrit le 28 novembre 2007

---

### **Audience publique du 27 novembre 2008**

**Appel formé par les époux ... et ... -..., ...  
contre**

**un jugement du tribunal administratif du 17 octobre 2007 (n° 22366 du rôle)  
rendu suite à un recours par eux introduit contre  
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 23720C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 28 novembre 2007 par Maître Manuel LENTZ, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... .., et de son épouse, Madame ... .., demeurant ensemble à L- ..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 17 octobre 2007, par lequel ledit tribunal les a déboutés de leur recours en réformation dirigé contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 septembre 2006 ayant rejeté comme n'étant pas fondée une réclamation du 14 août 2000 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 1995, émis à leur égard le 13 juillet 2000 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 7 janvier 2008 ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Moritz GSPANN, en remplacement de Maître Manuel LENTZ, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 février 2008 ;

Vu la rupture du délibéré prononcée par la Cour le 8 mai 2008 avec invitation aux parties de prendre position par rapport aux questions soulevées dans l'avis de rupture et au délégué du gouvernement de déposer au greffe de la Cour le dossier fiscal du bureau d'imposition et le dossier du directeur relatif à la réclamation des appelants ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 17 septembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Moritz GSPANN, en remplacement de Maître Manuel LENTZ, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 septembre 2008.

---

Les époux ... et ... -..., exploitants viticoles, firent état, dans le cadre de leur déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1995, de la réalisation d'un bénéfice agricole et forestier de 931.325 LUF.

Par lettre du 18 mars 1998, le bureau d'imposition ... du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », communiqua à Monsieur ... un tableau comparatif portant sur les exercices 1993 à 1995 et concernant les quantités totales de vins vendues, les ventilations entre quantités vendues en gros et en détail et recettes de ventes en gros et en détail, les prix de vente en détail et les prix de vente moyens. Au vu du défaut d'indications dans la déclaration d'impôt et dans ses annexes quant à la ventilation des ventes en gros et en détail et des prix moyens, le bureau d'imposition demanda à Monsieur ... de lui fournir les copies des factures clients en vue de la vérification des ventes en détail déclarées. En outre, le bureau d'imposition sollicita des justifications quant aux frais de déplacement mis en compte.

Après avoir procédé à l'examen du dossier de factures lui remis suite à cette lettre, le bureau d'imposition adressa le 14 août 1998 à Monsieur ... un courrier libellé comme suit :

*« Objet : Déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 1993, 1994 et 1995  
Bénéfices viticoles (article 64bis L.I.R.)*

*Monsieur,*

*Il résulte d'une vérification desdites déclarations que les bénéfices viticoles déclarés sont inexacts et incomplets.*

*Les chiffres d'affaires (voir ci-dessous) ont été établis sur la base des quantités vendues déclarées, des ventes en gros établies suivant les données déclarées (1993 et 1994) et les factures disponibles (1995) et des ventes au détail obtenues par la différence résultant de ces données.*

*Les chiffres d'affaires des ventes au détail ont été calculés par application des prix de vente facturés.*

*Veillez nous communiquer vos objections justifiées, par écrit avant le 10 septembre 1998.*

*Veillez agréer, Monsieur, Madame, l'expression de mes sentiments distingués ».*

Dans le même courrier, le bureau d'imposition annonça une majoration du bénéfice agricole et forestier déclaré d'un montant de 4.304.823 LUF pour l'année 1995 en se fondant sur une évaluation des chiffres d'affaires des années 1993 à 1995, des calculs des bénéfices redressés de ces mêmes exercices et sur un relevé des factures renseignant des ventes à prix réduit pour l'année 1995.

Ledit courrier étant resté sans prise de position de la part des époux ...-..., le bureau d'imposition procéda, le 13 juillet 2000, à l'émission du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1995 comportant une taxation du bénéfice agricole et forestier pour l'année 1995 conforme aux redressements annoncés dans sa lettre du 14 août 1998.

Le 14 août 2000, les époux ...-... firent introduire à l'encontre du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 1995 une réclamation libellée comme suit :

*« Concerne : bulletin d'imposition de l'année 1995*

*Monsieur le Préposé,*

*Je forme opposition contre le bulletin d'imposition 1995 et je vous prie de bien vouloir appliquer le résultat déclaré de l'année 1995 suivant notre comptabilité, sauf une différence de stock à rectifier si besoin... ».*

Par une décision du 29 septembre 2006, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », rejeta la réclamation sur base des motifs suivants :

*« Considérant que le bulletin est entrepris au motif qu'il a été établi par voie de taxation et ne tient pas compte du revenu effectif ; que le réclamant demande d'appliquer le résultat déclaré suivant sa comptabilité, sauf une différence de stock à rectifier si besoin ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ;*

*Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ;*

*Considérant que, dans le cadre de son exploitation viticole, le réclamant a déclaré avoir vendu, au cours de l'année litigieuse, un total de 72.950 litres de vin au prix moyen de 60, 90 francs et notamment 39.000 litres de Rivaner au prix moyen de 33,6 francs par litre et les sortes Elbling, Riesling, Pinot blanc/noir, Auxerrois, Pinot gris aux prix moyen de respectivement 65,6 francs, 73 francs, 139,3 francs, 80,4 francs, et 209 francs ;*

*Considérant que les montants déclarés s'écartaient de façon significative du prix des produits identiques, facturés, d'une part, par des exploitations similaires et que, d'autre part, le bureau d'imposition avait relevé sur les factures établies par le réclamant ;*

*Que le bureau d'imposition, dans le cadre de son instruction préalable à l'imposition en application du § 205 AO, s'est basé sur le résultat trouvé, suite à la vérification des factures établies par le réclamant, pour l'informer, que sauf objections justifiées de sa part, le bénéfice agricole et forestier déclaré serait majoré de 4.304.823 francs ; qu'il a également communiqué au réclamant tous les chiffres qui avaient servi à l'estimation de ce chiffre d'affaires ;*

*Qu'il ressort des éléments du dossier que le bureau d'imposition a calculé cette hausse des recettes en respectant, d'une part, les quantités de vin vendues suivant la déclaration et, d'autre part, le prix de vente, par unité des différentes sortes de vin, facturé par le réclamant au cours de l'année litigieuse, sans négliger les ventes à prix réduits ;*

*Considérant que le réclamant n'a réservé aucune suite à cette information ;*

*Qu'en conséquence le bureau d'imposition était amené à procéder à l'imposition de l'année litigieuse, suivant le chiffre d'affaires établi suivant ses calculs, en application du § 217 AO ;*

*Considérant que dans sa lettre de réclamation, le réclamant allègue une possible erreur dans l'inventaire de ses stocks de vins; qu'il lui incombe toutefois d'infirmar la taxation par des allégations circonstanciées qui permettent, dans le cadre du § 243 AO, de mieux asseoir l'impôt; qu'en l'espèce, faute d'éléments probants ou simplement concluants, le réclamant doit s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une procédure approximative, lorsque c'est par suite de son propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, no 5742; du 13.12.1968, nos 5611 et 5646; du 8.12.1970, no 6042; du 20.2.1975, no 5937, Tribunal adm. du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 décembre 2006, les époux ...-... ont fait introduire un recours en réformation contre la décision directoriale du 29 septembre 2006.

A travers un jugement du 17 octobre 2007, le tribunal reçut ce recours en la forme, mais le rejeta comme n'étant pas justifié et en débouta les époux ...-..., tout en condamnant ces derniers aux frais de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 28 novembre 2007, les époux ...-... ont relevé appel de ce jugement du 17 octobre 2007.

L'appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de leur appel, les époux ...-... reprennent les développements en fait déjà exposés en première instance suivant lesquels ils vendaient une partie importante de leur production à des professionnels de la restauration à des prix réduits et une autre partie significative de leur récolte comme matière première sans transformation, ces dernières ventes ayant représenté 11% de leurs recettes au titre de l'année 1995. Ils affirment qu'ils auraient déclaré la totalité de leurs revenus sur base des factures établies dans le cadre de leur commerce, que leur déclaration d'impôt aurait été établie sur base de la comptabilité dressée par un fiduciaire sur le fondement de l'ensemble de leurs factures et que leur chiffre d'affaires serait resté à un niveau similaire depuis l'année 1995.

Tout en admettant qu'une taxation de revenus serait également admissible en cas d'irrégularités constatées dans la comptabilité du contribuable, les appelants, en reprenant leur premier moyen soulevé dans le cadre de leur recours contentieux devant le tribunal, estiment qu'aucune irrégularité dans leur comptabilité n'aurait été révélée par le bureau d'imposition, à part le fait que les prix par eux facturés n'auraient pas coïncidé avec ceux connus du bureau d'imposition, mais que cet élément n'influencerait pas la régularité de leur comptabilité « *malgré le fait qu'une telle différence de prix ne soit pas commune* ». Eu égard encore aux éléments ci-avant visés, ils en déduisent que leur comptabilité devrait être reconnue valable et qu'en conséquence leur déclaration d'impôt pour l'année 1995 ne serait entachée d'aucune irrégularité justifiant le recours à la taxation d'office. Les appelants critiquent le jugement entrepris du 17 octobre 2007 en ce que, malgré le défaut d'indication par le bureau d'imposition dans son courrier précité du 14 août 1998 de points précis sur lesquels leur déclaration d'impôt aurait été inexacte ou incomplète et le dépôt par eux de l'intégralité de leur comptabilité suite à leur réclamation, le tribunal n'a pas reconnu qu'ils auraient rapporté la preuve de l'exactitude de leur déclaration d'impôt et reconnu comme valable le recours à la taxation d'office par le bureau d'imposition sans être préalablement

obligé, en cas de doutes quant aux documents ainsi soumis, de solliciter des « *explications détaillées complémentaires* » et sans avoir ainsi épuisé toutes ses possibilités d'investigation avant le recours à la taxation d'office.

Dans le cadre de leur déclaration d'impôt pour l'année 1995, les époux ...-... ont rempli l'annexe spécifique pour viticulteurs (modèle 141) en remplissant seulement les champs relatifs aux surfaces exploitées et le tableau concernant le stock, la récolte et les ventes de vins, tout en ne fournissant pas d'indications dans les autres champs de cette annexe relatifs aux recettes, dépenses d'exploitation et autres charges de l'exploitation. Le tableau comporte les informations suivantes :

Weinsorte	Jahres- ernte Liter	Bestand am Anfang des Jahres Liter	Jahresverkauf (en gros)		Jahresverkauf (en détail)		Bestand am Ende des Jahres Liter
			Liter	Preis	Liter	Preis	
Elbling	7000	11000			10400		7600
Rivaner	27000	49500			39000		37500
Riesling	4000	15300			6300		13000
Pinot blanc/noir	5600	15100			3500		17200
Auxerrois	9000	12800			10200		11600
Pinot gris	2400	2800			2800		2400
Traminer + anderes		850			750		100
Total	55000	107350			72950		89400

En lieu et place des autres données chiffrées dans l'annexe, les époux ...-... ont joint à leur déclaration d'impôt un bilan et un compte de pertes et profits au 31 décembre 1995 et des extraits de la balance des comptes au 31 décembre 1995 relatifs aux différents postes de dépenses d'exploitation, aux recettes, aux frais privés, aux créances clients et finalement un tableau d'amortissement.

Ayant ainsi soumis à l'appui de leur déclaration d'impôt des documents indiquant l'existence d'une comptabilité en partie double pour déterminer le résultat de leur exploitation viticole, les époux ...-... pouvaient *a priori* invoquer le bénéfice de la présomption de régularité instaurée par le § 208 (1) de la loi générale d'impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », aux termes duquel « *Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 162 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind, wenn nach den Umständen des Falls kein Anlass ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden, der Besteuerung zugrunde zu legen* ».

D'un autre côté, au vœu de cette disposition et du § 205 (1) AO qui investit le bureau d'imposition de la mission légale de vérifier l'exactitude des déclarations d'impôt, ce dernier est admis, même en présence de revenus déterminés sur base d'une comptabilité susceptible de bénéficier de la présomption établie par le § 208 (1) AO, à contrôler si la crédibilité de la

déclaration ne se trouve pas affectée par des lacunes ou incohérences se dégageant des indications mêmes de la déclaration ou d'autres éléments du dossier fiscal.

En l'espèce, ainsi qu'il résulte du courrier prévisé du 18 mars 1998, le bureau d'imposition s'est basé sur les quantités vendues des différentes sortes de vins telles que déclarées par les époux ...-... dans le tableau ci-avant repris, sur le fait qu'ils avaient ainsi déclaré avoir vendu seulement en détail et sur les recettes des ventes des différentes sortes de vins telles qu'indiquées dans les extraits de la balance des comptes pour comparer ces données à celles relatives aux années d'imposition 1993 et 1994. Or, abstraction même faite des détails qui se dégagent des divers postes repris dans le tableau inséré dans ladite lettre du 18 mars 1998, il s'en dégage que les époux ...-... avaient vendu

- en 1993 une quantité totale de 44.300 litres de vins à un prix moyen de 126,2 LUF pour en retirer des recettes à hauteur de 5.137.271 LUF,
- en 1994 une quantité totale de 99.400 litres de vins à un prix moyen de 97,9 LUF pour en retirer des recettes à hauteur de 5.649.125 LUF,
- en 1995 une quantité totale de 72.950 litres de vins à un prix moyen de 60,9 LUF pour en retirer des recettes à hauteur de 4.446.724 LUF,

étant remarqué que les ventes en gros représentaient environ un tiers des ventes en 1993, quelque 60% des ventes en 1994, mais que, selon le tableau ci-dessus repris de l'annexe de la déclaration d'impôt, toutes les ventes en 1995 auraient été effectuées en détail, donc à des prix normalement plus élevés que les prix en gros.

Dans la mesure où, d'après ces éléments, le prix de vente moyen de l'année 1995 aurait représenté approximativement la moitié du prix de vente moyen de l'année 1993 alors même que, contrairement à l'année 1993 où un tiers des ventes avait eu lieu en gros, toutes les ventes de l'année 1995 auraient été réalisées en détail, alors que pourtant les recettes de l'année 1995 étaient proportionnellement largement inférieures à celles des exercices antérieurs, le bureau d'imposition pouvait valablement avoir des doutes quant à l'exactitude de la déclaration d'impôt pour l'année 1995 et de la comptabilité soumise à sa base. De la sorte, conformément au § 205 (1) et (2) AO, il était appelé à procéder à des vérifications complémentaires et à inviter les époux ...-... à clarifier ces points, faculté dont il a fait usage en soumettant aux époux ...-..., à travers sa lettre du 18 mars 1998, les éléments fondant ses doutes et en les invitant à lui fournir les copies des factures clients de l'exercice 1995.

Après avoir examiné le dossier de factures lui soumis suite à la lettre du 18 mars 1998, le bureau d'imposition a tiré les conclusions de ses vérifications dans le courrier du 14 août 1998 ensemble les calculs y annexés. Ainsi, il a reconnu que, par rapport à la quantité totale vendue de 72.950 litres de vins, presque la moitié, à savoir 35.610 litres, avaient été vendus en gros à des prix réduits pour dégager une recette de 1.919.407 LUF, mais il a également relevé que la vente du restant de vins, à savoir 37.340 litres de vins, aux prix usuels indiqués dans le dossier de factures aurait dû dégager des recettes de 6.752.140 LUF, de manière à aboutir à un chiffre d'affaires total de 8.671.470 LUF, sinon de 8.751.547 LUF en tenant compte d'un paiement en 1995 d'une créance de l'année 1994, au lieu des 4.446.724 LUF déclarés et qu'il y aurait lieu de majorer ainsi les recettes de (8.751.547 – 4.446.724 LUF =) 4.304.823 LUF. En l'absence d'autres éléments et explications soumis par les appelants, ces éléments doivent être qualifiés d'indices suffisants pour que le bureau d'imposition pût valablement considérer que les appelants n'avaient pas satisfait à l'obligation leur faite par le § 171 (1) AO de prouver la régularité et la véracité de leur

comptabilité et qu'il était admis à envisager une taxation du bénéfice à travers une majoration de recettes.

Suite à la communication faite par le bureau d'imposition, à travers sa lettre du 14 août 1998 ensemble ses annexes, de ce résultat de ses investigations comportant sa conclusion d'un défaut de régularité et de véracité de la comptabilité des appelants et son intention de procéder à une majoration de recettes pour l'exercice 1995, les appelants n'ont fourni aucune prise de position.

Au vu de l'ensemble de ces éléments et notamment de la disproportion entre la quantité totale de vins vendus et les recettes comptabilisées non autrement explicitées, il y a lieu d'admettre que le bureau d'imposition s'était conformé à sa mission de vérification des déclarations d'impôt, qu'il avait usé de ses pouvoirs d'investigation et fait appel à la collaboration des époux ...-..., qu'il se trouvait dans l'impossibilité de fixer précisément les bases d'imposition correctes sur base des éléments à sa disposition et notamment des documents comptables fournis par les époux ...-... et qu'il était en droit de procéder à une taxation de recettes sur base du § 217 (1) AO qui dispose comme suit :

*« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».*

Par voie de conséquence, le moyen des appelants suivant lequel leur comptabilité aurait dû être reconnue comme valable par le bureau d'imposition et ensuite par le directeur et le recours par le bureau d'imposition à la taxation d'office n'aurait pas été légalement admissible, doit être rejeté comme n'étant pas justifié en l'état actuel de l'affaire, étant remarqué que la question de l'adéquation du niveau de la taxation opérée aux éléments en cause se situe en aval de celle, seule litigieuse dans le cadre du moyen ci-avant repris, de savoir si le recours à la taxation d'office était justifié en son principe.

En deuxième lieu, les appelants font valoir que leur réclamation auprès du directeur aurait dû entraîner un réexamen au fond de leur imposition par le directeur qui se trouverait investi par le § 243 AO des mêmes pouvoirs d'investigation que le bureau d'imposition et à qui incomberait de même la charge de vérifier d'office les cas d'imposition. Ils rappellent que le directeur aurait eu à sa disposition l'intégralité de leur comptabilité établie par les soins d'une fiduciaire et ils considèrent que, dans la mesure où le directeur n'aurait fait état, dans sa décision en cause du 29 septembre 2006, d'aucune irrégularité justifiant le rejet de cette comptabilité, il n'aurait pas pu confirmer le recours à la taxation d'office et valider la majoration de recettes opérée par le bureau d'imposition.

Il y a d'abord lieu de rappeler que les appelants ont certes déposé, après l'introduction de leur réclamation du 14 août 2000, toute leur comptabilité de l'exercice 1995 au bureau d'imposition pour la mettre à la disposition du directeur en vue de l'instruction de leur réclamation, mais qu'ils ont motivé leur réclamation seulement en prétendant à la fixation de leur bénéfice imposable sur base de leur comptabilité, sauf à

rectifier, le cas échéant, une « *différence de stock* », sans pour autant revenir concrètement sur les éléments ci-avant visés et ayant motivé le recours par le bureau d'imposition à la taxation d'office.

En outre, ainsi qu'il se dégage du libellé ci-avant repris de la décision en cause du 29 septembre 2006, le directeur ne s'est pas refusé à un examen au fond de la réclamation des époux ...-..., mais, après avoir rappelé les données sur lesquelles le bureau d'imposition s'est fondé, il a constaté qu'ils n'ont pas autrement pris position par rapport à ces éléments à l'égard du bureau d'imposition et qu'ils se sont limités, dans le cadre de leur réclamation, à faire état d'une « *possible erreur dans l'inventaire de ses stocks de vins* » sans autre précision, ni dans le sens d'établir que les factures comptabilisées et soumises au bureau d'imposition auraient porté sur l'ensemble de la production vendue de 72.950 litres, ni dans celui de rectifier les montants des quantités de vins vendues au cours de l'année 1995, pour en déduire qu'ils n'avaient pas utilement éterné le bien-fondé des calculs du bureau d'imposition et que le redressement opéré par ce dernier était donc à confirmer.

En procédant ainsi, le directeur ne peut pas être considéré comme ayant refusé de s'exécuter de la mission lui conférée par le § 243 AO de réexaminer d'office les cas d'imposition en cas de réclamation, alors qu'il a confirmé, en considération des éléments restés constants depuis le dépôt de la déclaration d'impôt par les époux ...-... et non utilement précisés ou rectifiés dans la suite, le redressement des recettes retenu par le bureau d'imposition et les bases d'imposition fixées sur pied de ce redressement.

Il y a lieu d'ajouter que le dépôt de l'ensemble de leur comptabilité de l'année 1995 par les époux ...-... n'est en soi pas de nature à invalider la décision directoriale en ce qu'elle a confirmé le recours par le bureau d'imposition à la taxation d'office des recettes, étant donné que la lacune essentielle du cas d'imposition réside dans la disproportion entre les quantités de vins déclarées comme vendues et les recettes déclarées comme perçues de ce chef et que le dépôt de la comptabilité destinée à confirmer le montant de recettes déclarées n'est pas, à défaut d'autres précisions dans l'un des sens ci-avant visés, de nature à expliciter cette disproportion.

Il s'ensuit que ce deuxième moyen des appelants laisse d'être fondé.

Finalement, les époux ...-... contestent le niveau du redressement de recettes fixé par le bureau d'imposition en rappelant qu'ils vendraient une partie importante de leur production à des professionnels de la restauration à des prix réduits et une autre partie significative de leur récolte comme matière première sans transformation. En outre, ils affirment que leur chiffre d'affaires réel serait resté similaire depuis l'année 1995, que la majoration de recettes s'élèverait ainsi à quelque 100% de leurs recettes réelles et à « *huit fois la divergence habituelle constatée entre les chiffres d'affaires des années précédant l'année 1995 et jusqu'à l'année 1998* ».

Dans le cadre de l'examen de ce moyen, la Cour avait procédé à une première analyse des éléments du dossier lui soumis et avait informé les parties, à travers son avis de rupture de délibéré du 8 mai 2008, de ce qui suit :

« *Il se dégage d'une première analyse des tableaux et calculs annexés au courrier du 14 août 1998 que le bureau d'imposition a dressé une liste des factures documentant des ventes de vins à prix réduits et qu'il a déduit les quantités de vin correspondantes des quantités des différentes sortes de vins déclarées par les appelants comme vendues au cours de l'année 1995 pour les mettre à la base des ventes au tarif normal et du chiffre d'affaires en découlant.*



*Si une vérification sommaire par la Cour sur base des pièces versées en cause, dont surtout des factures à la base de la comptabilité soumise au bureau d'imposition, a permis de dégager que les factures retenues par le bureau d'imposition relatent effectivement des ventes à prix réduit, la même vérification sommaire a encore révélé l'existence d'autres factures qui, à première vue, indiquent l'existence d'un nombre non négligeable de ventes à prix réduit dont le bureau d'imposition ne semble pas avoir tenu compte. Or, ces quantités supplémentaires de vins vendues à des prix réduits, ensemble les montants facturés correspondants, sont de nature à influencer sur la proportion entre quantités de vins vendues à prix réduit et celles vendues au prix du tarif normal et partant sur le chiffre d'affaires global mis en compte par le bureau d'imposition et confirmé par le directeur.*

*Dans ces conditions, la Cour entend soumettre le relevé de factures dressé par le bureau d'imposition et un relevé des autres factures par elle supposées, d'après une première analyse, comme pouvant documenter des ventes à prix réduits aux parties afin qu'elles puissent prendre position sur la réalité de ces éléments et sur leur incidence dans le cadre du redressement de bénéfice afférent imputé aux appelants.*

*De même, la Cour invite les parties à prendre position sur la question de savoir si et dans quelle mesure il y a lieu de tenir compte de remises commerciales accordées par les appelants à certains clients dans le cadre de factures établies sur base du tarif normal de la maison ».*

Le tableau annexé à cet avis de rupture renseignait, au-delà des factures admises par le bureau d'imposition, encore des factures d'un montant total de 202.280 LUF portant sur des ventes de 1.300 litres d'Elbling, de 550 litres de Rivaner, de 525 litres d'Auxerrois et de 229 litres de Riesling, lesquelles factures pouvant être considérées, au vu des prix facturés, comme documentant des ventes à prix réduits.

Suite à cet avis de rupture du délibéré, seul le délégué du gouvernement a pris position par un mémoire écrit dans lequel il confirme de façon succincte que l'Etat n'a pas d'objection à ce que les autres factures relevées par la Cour soient considérées comme rentrant dans la catégorie des ventes à prix réduit et à ce qu'il soit tenu compte de remises commerciales accordées par les appelants à certains clients dans le cadre de factures établies sur base du tarif normal de la maison.

Eu égard à l'ensemble des éléments lui soumis, la Cour est amenée à faire un double constat.

En effet, d'un côté, les appelants n'ont pas rapporté la preuve que leur comptabilité documente l'ensemble des ventes des quantités de vins qu'ils ont pourtant déclaré avoir vendu ou que les quantités totales de vins vendus devraient être redressées afin de correspondre à leurs ventes réelles, de manière que la Cour ne saurait infirmer en son principe le recours à la voie de la taxation d'office par le bureau d'imposition, tel que confirmé par le directeur dans sa décision déferée du 29 septembre 2006, la mission du juge de la réformation, auquel le § 243 AO n'est pas applicable, ne pouvant aller jusqu'à pallier à la carence de la partie appelante et à procéder spontanément à une analyse globale de la comptabilité et d'autres documents de l'exploitation viticole des appelants afin de vérifier ces éléments.

D'un autre côté, les éléments relatés plus particulièrement dans l'avis de rupture prévisé du 8 mai 2008 indiquent que le montant du redressement de recettes retenu par le bureau d'imposition ne tient pas nécessairement compte de tous les éléments de fait - notamment ceux s'étant dégagés du dossier de factures déposé suite au courrier prévisé du

bureau d'imposition du 18 mars 1998 - que le bureau d'imposition et ensuite le directeur avaient à leur disposition. Or, étant donné qu'au prescrit du § 217 (1) AO toutes les circonstances pertinentes doivent être prises en compte dans le cadre d'une taxation de revenus (« *Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind* »), la Cour est amenée à redresser, le cas échéant, la taxation de recettes en cause à un niveau qui tient compte des éléments auxquels le bureau d'imposition et le directeur n'ont pas eu égard.

Dans ce cadre, il y a encore lieu de rappeler qu'une taxation d'office constitue le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt et qu'elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, ce procédé comportant nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude. Ceci vaut *a fortiori* au niveau du recours contentieux alors qu'en l'absence d'applicabilité du § 243 AO à son égard, la mission du juge de la réformation ne peut pas aller jusqu'à un réexamen complet d'une comptabilité et de tous autres documents relatifs à l'exploitation en cause afin de tirer au clair des éléments de fait non autrement mis en avant par les parties.

Ceci étant dit, la Cour est amenée à constater que les factures visées dans l'avis de rupture susvisé du 8 mai 2008, mais non prises en compte par le bureau d'imposition, documentent des ventes à prix en gros de 1.300 litres d'Elbling, de 550 litres de Rivaner, de 525 litres d'Auxerrois et de 229 litres de Riesling. Ces ventes représentent, d'après lesdites factures, un chiffre d'affaires de 202.280 LUF qui fait augmenter le chiffre d'affaires de ventes à prix réduits du montant de 1.919.407 LUF admis par le bureau d'imposition à un total de 2.121.687 LUF.

D'un autre côté, la qualification de ces ventes comme ayant été faites à des prix en gros entraîne que les quantités de vins correspondantes susvisées doivent être déduites des quantités de vins que le bureau d'imposition a supposé avoir été vendues au tarif normal de la maison et que le chiffre d'affaires afférent se réduit en conséquence dans la mesure où la Cour a pu y avoir égard. Ainsi, en prenant comme base le tableau de calcul communiqué par le bureau d'imposition avec le courrier susvisé du 14 août 1998 et se trouvant à la base de la taxation d'office en cause, la quantité totale des vins des sortes Elbling, Rivaner, Auxerrois, Pinot blanc, Pinot gris et Riesling censée vendue au tarif normal de la maison se réduit de 36.590 litres à 33.986 litres et le chiffre d'affaires de ces ventes, fixé par le bureau d'imposition à 6.452.140 LUF, se réduit dès lors, d'après les prix unitaires indiqués, à 6.072.585 LUF.

Par ailleurs, l'examen des factures soumises à la Cour par les appelants a permis de constater que le poste de produits « *divers* » vendus à hauteur de 750 litres en l'année 1995 est constitué en large partie de ventes de Gewürztraminer au prix de 250 LUF le litre et accessoirement de ventes de crémants au prix de 300 LUF le litre, les ventes d'eaux-de-vie vendues à des prix variant de 300 à 550 LUF représentant seulement un dixième environ du total de ces ventes, de manière que le prix par litre de 400 LUF et le chiffre d'affaires de  $(750 \times 400 =) 300.000$  LUF de ce chef paraissent être surélevés et que ce dernier est ainsi à réduire à  $(750 \times 280 =) 210.000$  LUF.

Finalement, il se dégage de l'examen du dossier de factures que les appelants ont accordé, sur base des prix officiels de la maison, des remises commerciales plus ou moins importantes à nombre de leurs clients et il convient de tenir compte de cet élément afin d'asseoir aussi correctement que possible les bases d'imposition même si sa prise en compte se fait nécessairement de manière forfaitaire par le juge de la réformation, eu égard à sa

mission et aux éléments fournis au dossier. Ainsi, il y a lieu de tenir compte de ce fait à travers une réduction globale de 2% du chiffre d'affaires ajusté des ventes en détail, soit  $(6.072.585 + 210.000 = 6.282.585 \times 2\% =) 125.652$  LUF, de manière que le chiffre d'affaires des ventes supposées faites au tarif normal de la maison s'établisse à  $(6.282.585 - 125.652 =) 6.156.993$  LUF.

Sur base de l'ensemble de ces éléments, le chiffre d'affaires global ajusté à mettre à la base d'une taxation de recettes s'élève à  $(2.121.687 + 6.156.993 + 80.000 =) 8.358.620$  LUF. Par rapport aux ventes déclarées de 4.446.724 LUF, le redressement se dégageant de tous ces éléments se trouve dès lors fixé à  $(8.358.620 - 4.446.724 =) 3.911.896$  LUF et non pas au montant de 4.304.823 LUF retenu par le bureau d'imposition.

Dans la mesure où cette conclusion se dégage des éléments de fait relevés par la Cour et soumis aux parties, lesquelles n'ont pas autrement pris position y relativement sauf pour l'Etat de faire part de l'absence d'objections de sa part à ce que la Cour prenne en considération les autres factures par elle relevées comme rentrant dans la catégorie des ventes à prix réduit et à ce qu'il soit tenu compte de remises commerciales accordées par les appelants à certains clients dans le cadre de factures établies sur base du tarif normal de la maison, il y a lieu de se fonder sur ces mêmes éléments dans l'examen du caractère justifié de la taxation de recettes opérée par le bureau d'imposition et confirmée par le directeur.

Par voie de conséquence, l'appel est à déclarer partiellement fondé et le jugement entrepris du 17 octobre 2007 encourt la réformation en ce sens que, par réformation de la décision directoriale déférée du 29 septembre 2006, la majoration des recettes de 4.304.823 LUF du chef des ventes de vins de l'exercice 1995 retenue par le bureau d'imposition est à ramener à 3.911.896 LUF.

Au vu de la solution au fond, il y a lieu de faire masse des frais et dépens des deux instances et de les imposer à raison de trois quarts aux appelants et d'un quart à l'Etat.

## **PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 28 novembre 2007 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 17 octobre 2007, dit que la décision directoriale déférée du 29 septembre 2006 encourt la réformation en ce sens que la majoration des recettes de 4.304.823 LUF du chef des ventes de vins de l'exercice 1995 retenue par le bureau d'imposition est à ramener à 3.911.896 LUF,

déclare l'appel non fondé pour le surplus,

renvoie l'affaire devant le directeur pour exécution,

fait masse des frais et dépens des deux instances et les impose à raison de trois quarts aux appelants et d'un quart à l'Etat.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 27 novembre 2008 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE